

FISCALIDADE E AMBIENTE: O CASO DOS TRIBUTOS SOBRE O PATRIMÓNIO E FLORESTAS E A SUA RELACAO COM A ECONOMIA CIRCULAR

Francisco Carreira (Instituto Politécnico de Setúbal) e Ana Clara Borrego (Instituto
Politécnico de Portalegre)

RESUMO

Com esta investigação pretende-se analisar a evolução e o impacto que o normativo fiscal tem na defesa e preservação do ambiente e sua relação com a economia circular, em cerca de três décadas, ao nível do património, quer na área dos bens imóveis e florestais, quer na área da aquisição e posse de veículos e, ainda, na desmaterialização da emissão de documentos. O nosso estudo aborcou oito tributos e quatro incentivos, sendo que inventariámos 48 medidas, das quais estão em vigor, em 2019, 40 ações fiscais e incentivos monetários de preservação do ambiente, que se traduzem em benefícios e em penalizações para os sujeitos passivos, sendo que a primeira medida fiscal data de 1997, em sede de IRS e IRC. Denota-se que as medidas fiscais empreendidas neste contexto se encontram muito centradas na defesa da floresta e mobilidade (num total de 33 ações).

PALAVRAS-CHAVE: Fiscalidade Ambiental, Fiscalidade Verde e Impostos sobre o Património e Florestas

Área: Fiscalidade

TAXATION AND ENVIRONMENT: THE CASE OF TAXES ON HERITAGE AND FORESTS AND ITS RELATIONSHIP WITH THE CIRCULAR ECONOMY

Francisco Carreira (Instituto Politécnico de Setúbal) e Ana Clara Borrego (Instituto
Politécnico de Portalegre)

ABSTRACT

This research intends to analyze the evolution and the impact that taxation have on the defense and preservation of the environment and its relation with the circular economy. In the period of three decades, in the level of the heritage, in the area of real estate and in the area of acquisition and possession of vehicles, and also in the dematerialisation of documents. Our study covered eight taxes and four incentives, and we will inventorise 48 measures. 40 of that fiscal actions and monetary incentives to preserve the environment, which translate into benefits and penalties for taxable persons, are still in force in 2019. It is important to note that the first tax measure dates back to 1997, in IRS and IRC. It is important to note that, in this scope the fiscal measures are focused on forest protection and sustainable mobility (a total of 33 actions).

KEYWORDS: Environmental Tax, Green Taxation and Taxes on Forests and Heritage

Area: Taxation

FISCALIDADE E AMBIENTE: O CASO DOS TRIBUTOS SOBRE O PATRIMÓNIO E FLORESTAS E A SUA RELACAO COM A ECONOMIA CIRCULAR

INTRODUÇÃO

A génese das preocupações com o ambiente e com a sustentabilidade do planeta estão associadas à revolução industrial, não obstante, só tenham começado a ter visibilidade em meados da segunda metade do século XX, através dos movimentos internacionais, como o *Greenpeace* e da atuação de algumas organizações internacionais como a Organização das Nações Unidas (ONU).

Todavia, em bom rigor, até finais do século XX estas temáticas não fizeram parte das preocupações do cidadão comum, nem dos decisores políticos internacionais, uma vez que, ainda, não se faziam notar os efeitos das mudanças climáticas.

Neste contexto, a ONU teve um papel fulcral no que concerne à inclusão destes temas nas agendas políticas mundiais e à sua subida à ribalta como preocupação generalizada, todavia, o caminho percorrido tem sido longo e árduo, nomeadamente, porque estas preocupações consubstanciam-se, não raras vezes, como entraves aos interesses de grandes grupos económicos instituídos.

Em 1972, a Cimeira da Terra, foi a primeira grande iniciativa organizada pela ONU, com o objetivo de sensibilizar a opinião pública e decisores políticos para os problemas ambientais e de sustentabilidade do planeta. Nas décadas que se seguiram, até à atualidade, muitas foram as iniciativas patrocinadas pela ONU para almejar alcançar aqueles objetivos, das quais as mais impactantes e mais conhecidas foram, seguramente, pelo seu mediatismo, as Cimeiras de Kyoto e de Paris.

Ao longo das últimas décadas, existiram outras organizações e entes internacionais que, também, contribuíram para a proliferação das preocupações ambientais, nomeadamente, a União Europeia (UE) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). Estas duas organizações apresentaram e divulgaram, junto dos seus membros, a ideia da fiscalidade como “ferramenta” pró-ambiente, o que tem vindo a ocorrer desde a década de 1990, quando passaram a aconselhar aos seus membros a utilização de um conjunto de medidas de fiscalidade ambiental que ficou conhecido com *Green Tax Reform*.

Portugal, desde meados da década de 90 do século XX, acompanhou a tendência de recomendação da UE, com o surgimento, no contexto português, das primeiras medidas de carácter fiscal com objetivos ambientais, as quais, ao longo, ao longo das últimas décadas, foram sendo paulatinamente implementadas no contexto jurídico tributário português.

Todavia, foi só no século XXI que, efetivamente, começou a sentir-se um impacto mais visível da fiscalidade, enquanto “ferramenta” ambiental; primeiro com a reforma da tributação automóvel (Lei n.º 22-A/2007), na qual o fator ambiental passou a ser fulcral para tributar, quer a aquisição, quer o uso de viaturas, e segundo com o diploma da fiscalidade verde (Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro). Note-se, contudo, que para além daqueles dois grandes marcos da fiscalidade ambiental em Portugal (tributação automóvel e diploma da fiscalidade verde), desde a década de 1990 até à atualidade foram sendo publicadas medidas, algumas avulsas no âmbito dos vários impostos, as quais, no seu conjunto, já totalizam um pacote de medidas suficientemente importante que justifique a sua análise.

Esta investigação, baseia-se numa abordagem qualitativa e visa compreender aquele impacto, ao analisar a evolução ao longo dos anos das normas de fiscalidade ambiental sobre o património em sentido lato e florestas, bem como, compreender a sua relação com os objetivos da economia circular.

Pretende-se, também, compreender de que forma a tributação sobre o património pode incentivar a preservação do ambiente e, adicionalmente, depreender como pode a tributação contribuir para minimizar catástrofes como as ocorridas nos verões de 2017 e 2018, em virtude dos violentos incêndios que ocorreram em Portugal, em muito, motivados pelo desordenamento do território rural e do seu abandono.

Este artigo está estruturado em quatro seções: introdução, revisão de literatura sobre fiscalidade verde, estudo empírico - no qual se define a metodologia e se apresentam e discutem os resultados - e, por último, as considerações finais e linhas de investigação para trabalhos futuros.

1. REVISÃO DE LITERATURA

No início da década de 1990, a UE debatia-se com um problema grave de desemprego, e para procurar combater tal flagelo mostrava-se necessário diminuir a tributação sobre o trabalho, bem como as contribuições para os sistemas de segurança social; todavia, atendendo à indispensabilidade de manter os níveis de tributação, para poder fazer face à despesa pública, tornou-se imprescindível encontrar novas formas de tributação.

Foi, assim, neste contexto, que a UE veio defender a criação de impostos que tributassem a poluição, recuperando, assim, uma ideia datava de 1920, que é atribuída ao economista britânico *Arthur Cecil Pigou*, de utilizar os impostos para corrigir os impactos negativos da economia sobre o ambiente.

Deste modo, em 1993, surgiu o *white paper on growth, competitiveness and employment* da UE, o qual veio recomendar aos seus Estados Membros a realização de reformas fiscais verdes nos seus sistemas fiscais, no que ficou conhecido como *Green Tax Reforms*. Recomendação que acabou por ser, também, adotada em muitos outros países fora da Comunidade, devido à importância que a OCDE atribuiu a esta matéria (Álvarez *et al.*, 1998).

Assim, em virtude das recomendações da UE e da OCDE aos seus membros, a partir da década de 1990, uma das formas mais comuns de aplicar o «princípio do poluidor pagador» passou a ser a tributação, transformando-se esta, ao longo dos tempos, como uma das “ferramentas” ambientais mais comuns e mais eficazes, tal como defenderam, a este propósito, Bovenberg e Mooij (1994).

Não obstante, atualmente, a fiscalidade estar reconhecida, efetivamente, como uma das “ferramentas” ambientais mais eficazes e com efeitos mais imediatos, esse reconhecimento, nem sempre foi pacífico, tal como não tem sido consensual o tipo de impacto que a fiscalidade ambiental tem provocado na economia.

Assim, os primeiros estudos acerca desta temática surgiram nos finais do século passado, altura em que se debatia se a fiscalidade ambiental era, de facto, a melhor “ferramenta” para “moldar” os comportamentos de cidadãos e empresas em prol do ambiente, sendo que nestes estudos, a alternativa mais, comumente, apresentada à fiscalidade ambiental, de modo a obter-se melhores ganhos ambientais, era a utilização de quotas de GEE (gases de emissão de efeito de estufa). Note-se que, a maioria daqueles estudos que comparavam o uso da fiscalidade ambiental com outras ferramentas ambientais diretas (como as já referidas quotas de GEE) apontavam para o uso da fiscalidade ambiental como a “ferramenta” ambiental mais vantajosa (Howe, 1994; Parry *et al.*, 1999; Goulder *et al.*, 1999; Baranzini *et al.*, 2000).

Com vista a uma mais adequada perceção do significado do pacote de medidas que compunham as *Green Tax Reforms* é necessário entender que aquele “pacote” de recomendações emergiu, tal como já foi referido, no âmbito de uma política de diminuição do desemprego da UE visando, simultaneamente, atingir metas de crescimento económico, competitividade e sustentabilidade ambiental.

Desse modo, as *Green Tax Reforms* recomendavam a transição de uma tributação mais tradicional (baseada na tributação do trabalho e para a segurança social), por uma tributação

“inovadora”, de cariz ambiental, tendo, desse modo, como objetivo suavizar aqueles tipos de tributação tradicional de forma a diminuir os níveis de desemprego e, em simultâneo, obter importantes ganhos no contexto do comportamento dos contribuintes na sua relação com o ambiente, sem perder receita tributária, (Álvarez *et al.*, 1998; Alves & Palma, 2004).

Assim, as *Green Tax Reforms*, na sua versão original preconizada pela UE, almejaram a obtenção de duas espécies diferentes de resultados positivos, no que se popularizou como efeito do “duplo dividendo”:

- o primeiro dividendo contabiliza os ganhos de cariz ambientais provenientes da melhoria da conduta dos contribuintes para com o ambiente, originados pelos incentivos positivos (benefícios fiscais) ou negativos (impostos e taxas) previstos na tributação;
- o segundo dividendo é obtido por consequência da diminuição da tributação sobre o trabalho e a, conseqüente, redução dos níveis de desemprego. É importante realçar que, tal como foram inicialmente concebidas, as reformas fiscais ambientais não preconizavam o aumento da tributação, mas sim a alteração do tipo de tributação, pelo que estava subjacente a existência de uma neutralidade fiscal, em termos do valor da receita tributária.

Note-se que, na sua adoção em outros países fora da UE, principalmente, nos Estados Unidos da América, houve uma adaptação dos objetivos destas reformas, no que respeita ao tipo de impostos que a tributação ambiental foi substituir (até por estarmos perante sistemas fiscais bastante distintos) e, por consequência, naquilo que seria o segundo dividendo, pretendendo-se, naquele país, obter como duplo dividendo a diminuição dos efeitos negativos da tributação sobre a economia relacionada com a competitividade.

Deste modo, no que respeita ao primeiro dividendo, a sua existência e o seu significado são consensuais, tal não se verificando quanto ao segundo dividendo, cuja existência é tipo de

impacto) tem sido colocada em causa por diversas ocasiões e estudos, como veremos de seguida.

Deste modo, existe uma linha de investigação que sustenta a presença de um segundo dividendo positivo sobre a economia em consequência da transferência do tipo principal de tributação aplicado, isto é, transição de uma tributação tradicional para uma tributação verde, de entre os autores que apoiam esta teoria evidenciam-se Terkla (1984), Lee e Misiolek (1986), Goulder (1995a), Goulder (1995b), Koskela e Schöb (1999), Parry e Bento (2000), Koskela *et al.* (2001), Glomm *et al.* (2008) e Labandeira *et al.* (2004). Neste contexto, note-se que Terkla (1984) e Lee e Misiolek (1986) foram pioneiros na assunção da existência de resultados positivos para a economia oriundos da troca da tributação tradicional pela tributação ambiental.

Porém, como mencionam Alves e Palma (2004), no grupo dos estudos que sustentam a teoria do segundo dividendo com impacto positivo na economia, coexistem duas correntes distintas quanto ao que significa o segundo ganho, derivados da própria adaptação sofrida pela aplicação prática das *Green Tax Reforms* em alguns países. Assim, a corrente europeia apregoa como segundo dividendo o aumento dos níveis de emprego, enquanto a corrente norte-americana alega o acréscimo da eficiência e competitiva da economia, decorrentes da redução da distorção **provocada** no contexto económico pelos impostos tradicionais (Baker & Köhler, 1998; Bosello *et al.*, 1998).

É de evidenciar que alguns autores advogam mesmo que, não existe nenhum segundo dividendo, bem como há investigadores que defendem que o efeito da tributação ambiental na economia é negativo e não positivo. De entre aqueles estudos destacam-se Bovenberg e Mooij (1994,1995), Bohm (1996), Bosquet (2000) e Chiroleu-Assouline (2001).

Um dos argumentos mais fortes para o facto de existir um impacto negativo na economia gerado pela tributação ambiental é o efeito distorcido que aquele tipo de tributação pode ter

no poder de compra das famílias, ao sobrecarregar o preço de alguns produtos, uma vez que, muitas vezes se traduzem em tributações sobre o consumo de determinados bens, procurando desincentivá-los.

Nos últimos anos surgiram outros estudos que se referem, ainda, à existência de um **potencial** terceiro resultado positivo, ou seja, um terceiro dividendo resultante da introdução da fiscalidade ambiental no sistema tributário, quando a mesma não é acompanhada de neutralidade fiscal, isto é, em situações em que a introdução da fiscalidade ambiental não substitui outros impostos, mas em que consubstancia num aumento de receita tributária, através da aplicação de mais um ou vários impostos ou taxas de cariz ambiental, por acréscimo à tributação pré-existente.

Aquelas conclusões acerca do terceiro dividendo têm sido fruto de estudos realizados em países em desenvolvimento, ou com problemas orçamentais graves (como aquele que foi sentido em Portugal). Nesses estudos o terceiro ganho apontado consubstancia-se na diminuição dos níveis de pobreza, bem como, em outros casos, no aumento do equilíbrio orçamental (Heerden *et al.*, 2006; Pereira & Pereira, 2014).

Note-se, ainda, que existem estudos com outras perspetivas, isto é, que abordam problemáticas que não se centrem na teoria do duplo dividendo ou, mais recentemente, do triplo dividendo.

Encontramos, assim, na categoria dos estudos relativos à evolução da fiscalidade ambiental dos seus países, autores como, Barde e Owens (1996), Álvarez *et al.* (1998), Fredriksson e Gaston (1999), Carreira *et al.* (2007), Borrego (2012, 2016a, 2018), Carreira e Borrego (2018) e Borrego e Carreira (2019).

Nos últimos anos começaram, também, a surgir estudos que relacionam a fiscalidade ambiental com a economia circular e os seus objetivos, classificando a fiscalidade ambiental como “ferramenta” fundamental para incentivar, principalmente nas empresas, a mudança

necessária de modelos de produção tradicional (linear), ainda baseados no *Taylorismo* e *Fordismo*, para os “novos” arquétipos de produção circular, focados em pressupostos de sustentabilidade, tais como: tecnologias limpas, diminuição de desperdícios e na minimização da extração de matérias-primas, bem como no *eco-design*, na reciclagem e na reutilização de desperdícios e dos próprios bens em fim de vida como matérias-primas que voltam a integrar o processo produtivo; de entre esses autores destacam-se, nomeadamente Andersen (2007), Kang (2008), Geng *et al.* (2009), Borrego (2018), Carreira e Borrego (2018) e Borrego e Carreira (2019).

No que concerne aos estudos desenvolvidos acerca do caso da fiscalidade ambiental portuguesa existem, essencialmente, estudos qualitativos, que apresentam como principal objetivo compreender o nível de profundidade da reforma fiscal verde implementada em Portugal e/ou a sua evolução, nomeadamente Alves e Palma (2004), Carreira *et al.* (2007), Vasques e Martins (2007), Borrego (2012; 2016a; 2018), Carreira e Borrego (2018) e Borrego e Carreira (2019), os quais, regra geral, verificam que a fiscalidade ambiental portuguesa se encontra ainda sob uma forma muito incipiente, não obstante os avanços que ocorreram com a tributação automóvel (de 2007) e o diploma da fiscalidade verde, aplicável a partir do ano de 2015).

No caso português, começam a surgir alguns estudos, que abordam esta temática numa perspetiva de gestão/planeamento fiscal lícito, principalmente no contexto da tributação diferenciada de viaturas empresariais em função da poluição, com possibilidade de criar cenário de gestão ao nível das frotas empresariais de viaturas ligeiras de passageiros (Gaita *et al.*, 2016; Borrego, 2016b).

2. ESTUDO EMPÍRICO

2.1. METODOLOGIA

Na realização deste estudo, foi desenvolvido um levantamento legislativo das normas de fiscalidade ambiental com impacto sobre a floresta e o património - entendendo-se património num sentido mais lato, incluindo, para além dos imóveis rústicos e urbanos (sua aquisição/alienação, detenção), bem como os seus rendimentos, as viaturas automóveis e outras formas de mobilidade sustentável. Assim, o estudo teve como base de pesquisa: o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), o Imposto sobre o Consumo (IVA), o Imposto Municipal sobre Transações Onerosas de Imóveis (IMT), o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), o Imposto Sobre Veículos (ISV), o Imposto Único de Circulação (IUC), o Imposto do Selo (IS), os incentivos monetários à mobilidade e a desmaterialização de faturas.

A investigação foi suportada na informação constante no Sistema de Informação dos Contabilistas Certificados (SICC), à data de catorze de janeiro de 2019, o qual permitiu aferir não só das normas atualmente em vigor, bem como das suas redações anteriores e, ainda, dos anos de vigência, assim como, norma que, entretanto tenham sido revogadas.

De modo a ter uma noção temporal mais alargada dos potenciais efeitos destas normas fiscais na preservação do ambiente, tomou-se em consideração o período desde 1997 (data da primeira medida), até ao corrente ano de 2019, isto é, vinte e três anos, período que compreendeu várias reformas fiscais, em Portugal.

Tal como já foi referido, no âmbito do presente estudo pretende-se compreender de que modo tem evoluído as normas de fiscalidade ambiental no contexto da tributação sobre o património das pessoas e das entidades e defesa da floresta, bem com a sua relação com os princípios da economia circular.

2.2. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Da análise realizada aos dados recolhidos verificámos que a medida mais antiga data de 1997, logo conta com 23 anos de vigência, ao nível do IRS e IRC, e respeitava, numa primeira versão, à provisão para danos de carácter ambiental e, na redação mais atual, à provisão para a recuperação paisagística de terrenos, que é aceite como gastos fiscais, ou seja, a norma manteve-se em vigor, tendo sido o seu âmbito até alargado.

Numa perspetiva mais quantitativa, começamos por inventariar os tributos com impacto sobre o património e floresta, no período entre análise (1997 e 2019), e verificámos a existência de 48 iniciativas fiscais ou incentivos, sendo que se mantêm, atualmente, em vigor 40 (83%), repartidas por seis naturezas distintas, compreendendo oito impostos e cinco incentivos com distintos impactos:

- **Defesa da floresta/investimento na floresta** – neste âmbito inventariámos 18 medidas fiscais ambientais (o que totaliza 38% do conjunto de medidas), que se encontram repartidas por seis impostos distintos: 6 medidas no IRS, 7 medidas no IRC, 1 medida no IVA, 2 medidas no IMI, 1 medida no IUC e, ainda, 1 medida no IS;
- **Mobilidade** – neste domínio verificámos a existência de 15 ações fiscais ambientais (totalizando 31%), repartindo-se em sede de três impostos distintos: 7 medidas no ISV, 4 medidas no IUC e 4 medidas de incentivos à introdução no consumo de viaturas ligeiras, ciclomotores e bicicletas novas 100% elétricas;
- **Reabilitação urbana** – neste escopo contabilizámos 6 medidas fiscais ambientais (totalizando 13%), em sede de três impostos distintos: 1 medida no IVA, 4 medidas no IMI e 1 medida no IMT;
- **Eficiência energética** - neste âmbito procedemos, à inventariação 6 iniciativas fiscais ambientais (o que totaliza 13%), que se refletem ao nível de três impostos: 2 medidas no IRS, 3 medidas no IMI e 1 medida no IMT;

- **Certificação biológica de explorações** – neste domínio apurámos 2 ações fiscais ambientais (totalizando 4%), e sede de dois impostos: 1 medida no IRS e 1 outra no IRC;
- **Desmaterialização de documentos** – 1 medida de incentivo ao processamento de faturas e de outros documentos fiscalmente relevantes, enquadrada na digitalização da Administração Pública e que visa a emissão de faturas sem papel, contribuindo, assim, potencialmente, a curto prazo, para a diminuição do abate de árvores.

Desta primeira análise, numa observação, meramente quantitativa, isto é, baseada na quantidade de normas, podemos destacar que tem existido, no contexto do património, uma especial preocupação em incentivar, por via fiscal, a defesa da floresta, bem como o investimento na mesma. É relevante destacar a estreita relação da promoção florestal, quer por via dos incentivos ao investimento neste sector, quer por via da sua defesa, com a economia circular, considerando que uma das preocupações subjacentes a este novo paradigma produtivo se inicia na origem, isto é, na minimização de extração de matérias-primas e na defesa e preservação das fontes de matérias-primas existentes, sendo as floresta, e todo os ecossistemas que abarcam, fontes primordiais de matérias-primas a preservar.

Quanto às 8 iniciativas fiscais ambientais que não se encontram, atualmente em vigor, respeitam aos seguintes impostos:

- 2 ao IRS – as quais eram um estímulo à aquisição de equipamento e obras de melhoria das condições de comportamento térmico de edifícios (em vigor nos anos de 2010 e 2011), através de deduções à coleta, bem como de imóveis com certificação energética de A ou A+, as quais tinham um incentivo que se traduzia num acréscimo de dedução à coleta de 10% (em vigor de 2008 a 2011);
- 2 ao IRC – as quais se consubstanciavam na isenção de IRC dos rendimentos dos fundos de investimento imobiliário em recursos florestais e na redução de taxa de

tributação nos rendimentos das UP (unidades de participação) em fundos de investimento imobiliários em recursos florestais (ambas vigoraram em 2018), os quais sofreram uma nova redação, por força do Orçamento de Estado para 2019;

- 2 ao ISV – as quais incentivavam a aquisição de veículos automóveis que utilizem exclusivamente GPL, GN ou Híbridos (taxa intermédia) e **desincentivavam a aquisição de** veículos a gasóleo com nível de emissão de partículas superior a 0,005g/km com um agravamento de € 500;
- 1 ao IMI e IMT– a qual procurava incentivar a utilização de técnicas ambientais sustentáveis ativas e passivas como elemento minorativo enquadrado no coeficiente de qualidade e conforto para a determinação do Valor Patrimonial Tributário (VPT), em vigor de 2006 a 2013.

Da análise às normas revogadas, registamos, a perda de normas essenciais enquanto “ferramentas” ambientais, por se enquadrarem em objetivos da economia circular, concretamente o uso de energias limpas e a mobilidade sustentável. Consideramos a revogação destas normas um retrocesso de destacar da fiscalidade ambiental em áreas estratégicas neste contexto.

Procurámos, ainda, compreender a evolução da normas ambientais num horizonte de 5 anos e de 3 anos, para procurar depreender se o mediatismo que as questões ambientais tem sido alvo no anos mais recentes, tem sido acompanhado com uma maior produção de normas neste escopo.

Assim, se **centrarmos** a nossa análise aos últimos três anos (2017-2019), verificamos que foram introduzidas 16 iniciativas fiscais ambientais (que representam 33% do total), o que, permite concluir que tem existindo nos últimos anos uma preocupação muito mais acentuada com o uso da fiscalidade como “ferramenta” ambiental, comparativamente com as duas décadas anteriores. **As novas medidas estão dispersas pelos vários impostos, encontrando-se o**

maior foco nos impostos sobre o rendimento (IRS e no IRC), que totalizam 5 medidas. Em termos gerais, aquelas 16 medidas distribuem-se em vários vetores, todo relacionados, direta ou indiretamente com vertentes estratégias da economia circular:

- **Defesa da floresta** – medida fiscal que visa a desmaterialização de documentos fiscalmente relevantes, reduzindo substancialmente o consumo de papel para emitir documentos de suporte às transações comerciais, evitando a desflorestação.
- **Incentivo ao investimento florestal** - Por via da redução da taxa de tributação nos rendimentos pagos por Entidades de Gestão Florestal (EGF), bem como do saldo positivo entre mais-valias e menos-valias na alienação de participações sociais em EGF ser tributado a taxas mais reduzidas e isenção de IRC dos rendimentos das EGF;
- **Incentivo à produção biológica** - Incentivo fiscal à certificação biológica de explorações em modo biológico;
- **Mobilidade sustentável ou menos poluente** – Por via dos incentivos à mobilidade 100% elétrica através de veículos ligeiros, motociclos, ciclomotores e bicicletas novos, assim como à partilha de meios de transporte.

Porém, se atendermos aos últimos cinco anos (2015-2019), acrescem mais 9 ações fiscais às 16 que já havíamos referido na análise ao período temporal entre 2017 e 2019, totalizando 25 medidas num horizonte temporal de 5 anos (que equivale a 52% das medidas elencadas nos 23 anos em análise neste trabalho), o que nos permite afirmar que os últimos anos, foram profícuos em medidas fiscais de carácter ambiental, acompanhando o imenso mediatismo que as preocupações ambientais tem assumido no presente.

As alterações legislativas de carácter ambiental do período temporal em análise (2015-2019) encontram-se distribuídas por quatro impostos, a saber:

- **IMI** - com 4 iniciativas de fiscalidade ambiental, relativas a isenções sobre prédios exclusivamente afetos à atividade de abastecimento de águas, de saneamento de águas

urbanas e resíduos urbanos, ou afetos à produção de energias renováveis ou com redução de taxa para prédios com eficiência energética e prédios rústicos integrados em áreas classificadas que proporcionem serviços de ecossistemas reconhecidos pelo ICNF (Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas, I.P);

- **IUC** - com 3 medidas de fiscalidade ambiental, que se traduzem na isenção para veículos utilizados pelas equipas de sapadores florestais que integram o sistema de defesa da floresta contra incêndios, veículos da categoria B, que possuam um nível de emissão de CO₂ até 180g/km e veículos da categoria A, que se destinem ao serviço de aluguer com condutor ou ao transporte de táxi e para veículos da categoria B com um nível de emissão de CO₂ até 180g/km ou veículos das categorias A e E, desde que os seus titulares sejam deficientes com um grau de incapacidade igual ou superior a 60%;
- **IRC** - com 1 medida de fiscalidade ambiental relativa a donativos de carácter ambiental que ascende a 120% do valor doado ou a 130% se o donativo for atribuído ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos e que fixem objetivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias;
- **IMT** - com 1 medida de fiscalidade ambiental que se traduz na isenção, resultante do ar.º 44º, n.º 2, do EBF, para aquisição de prédios urbanos destinados a reabilitação urbanística.

Note-se, que da análise aos dados recolhidos verificou-se que houve, recentemente, um acentuar do peso das medidas fiscais ambientais na defesa da floresta e incentivos fiscais ao investimento nesse sector, as quais relacionamos, essencialmente, com a necessidade que se constatou de proteger, em específico o património florestal, em virtude dos grandes incêndios ocorridos em Portugal, em 2017 (que vieram, posteriormente, a replicar-se em 2018), o que conduziu, na nossa interpretação, o governo português a tomar um conjunto de iniciativas

fiscais ambientais que visaram incentivar a reflorestação e reabilitação urbana nas áreas ardidas, que se refletiram, em termos de impostos, na base tributável e nas taxas aplicáveis.

Verificámos que os anos mais reformistas foram os anos 2019 e 2018 com 8 e 6 medidas de natureza fiscal ambiental, respetivamente, que representa 30%, bem como os anos 2008 e 2015, cada um com 5 ações fiscais, que correspondem a 10% cada ano, do total das alterações legislativas, ou seja, esses quatro anos são responsáveis por 50% das iniciativas fiscais ambientais em defesa do ambiente ao nível do património em sentido lato e da floresta.

Quanto à forma de aplicação das medidas fiscais ambientais, elas surgem essencialmente nos seguintes formatos:

- No que respeita à defesa das florestas e incentivo ao investimento no sector florestal, essencialmente, através da figura da taxa (pela existência de taxa liberatória de 10%, de taxa especial de 10% ou 14%, redução de taxa em 50%, taxa reduzida e agravamento de taxa, consoante se queira incentivar ou penalizar determinados comportamentos), mas coexistem outras figuras como sejam, a isenção ou a dedução (como gasto fiscal);
- Relativamente à mobilidade é, igualmente, por via da taxa que as ações fiscais ambientais mais se fazem sentir (quer pela taxa intermédia, quer pela taxa agravada, quer, ainda, pela forma de aplicação da taxa – cilindrada (CC3) e dióxido de carbono (CO₂) – mas, também, pela isenção total ou parcial (70%), pela base tributável (uma vez que conjuga os níveis de CC3 e CO₂) e por incentivos monetários, conforme se pretenda apelar a uma maior consciencialização ambiental dos agentes económicos, ou desincentivar um comportamento ecologicamente reprovável.

Ao nível dos impactos, é, ainda, de realçar os incentivos à mobilidade, através da concessão de um subsídio não reembolsável pela aquisição de viaturas ligeiras, ciclomotores e bicicletas 100% elétricas e novos, bem como a digitalização do processo de emissão de faturas e de

outros documentos fiscalmente relevantes, os quais se refletem na diminuição drástica do consumo de combustíveis fósseis e na salvaguarda das árvores.

Para finalizar, importa referir que, em algumas medidas se denota, de forma mais acentuada, a relação estreita da fiscalidade ambiental com os princípios da economia circular, no âmbito das normas analisadas neste artigo, tal é visível, principalmente nos casos refletidos no Quadro 1, onde elencámos os vetores estratégicos da economia circular intrinsecamente ligados à área do património:

Quadro 1 – Vetores da economia circular na área do património vs existência de normas de fiscalidade ambiental

| Vetores estratégicos da economia circular no património | Normas de Fiscalidade ambiental incentivadoras | |
|---|--|-----|
| | Sim | Não |
| • Preservação das fontes de matérias primas; | X | |
| • Produção e uso de energias menos poluentes; | X | |
| • Recuperação de locais de extração, quer recuperação paisagística, quer em outras vertentes; | X | |
| • As sinergias e as economias resultantes da partilha de bens ou de serviços, nomeadamente de estruturas de distribuição; | | X |
| • Mobilidade empresarial e pessoal com formas não poluente/menos poluentes; | X | |
| • Produção agrícola sustentável e biológica | X | |

Como normas ilustrativas do conteúdo do Quadro 1, destacamos as seguintes normas fiscais ambientais com repercussão na Economia Circular:

- Taxa reduzida no IMI para os prédios urbanos, exclusivamente afetos à produção de energias renováveis e prédios com eficiência energética;
- Benefícios fiscal em IRC e IRS à certificação biológica de explorações com produção em modo biológico;
- Incentivo monetário à aquisição de veículos ligeiros de passageiros, motociclos, ciclomoteres e bicicletas que sejam 100% elétricas e novas.

É perceptível, naquelas medidas, a preocupação de incentivar a produção e utilização de energias limpas, assim como, o apoio, por via fiscal, à agricultura sustentável e biológica; em ambos os casos estamos a referir-nos a vetores estratégicos da economia circular, reforçando-se, assim, a estreita relação entre fiscalidade ambiental e economia circular, afirmando-se a primeira, cada vez mais, como uma “ferramenta” com grandes potencialidades aos serviço da segunda, não obstante, ainda, exista um longo caminho a percorrer, pois em alguns dos vetores estratégicos da economia circular em que se assinalaram medidas de fiscalidade ambiental conducentes a esses vetores, essas medidas, ainda, são muito incipientes.

CONCLUSÃO

Desde 1997 que se tem assistido, de forma reiterada, à introdução de normas fiscais com objetivos de defesa da floresta e do património pessoal e societário abrangendo os impostos, quer sobre o rendimento, quer sobre a despesa, quer, ainda, sobre o património, os quais dão cumprimento ao «princípio do poluidor-pagador», em prol da sustentabilidade ambiental.

Em cerca de três décadas identificámos 44 medidas fiscais e 4 incentivos com impactos ambientais, distribuídas da seguinte forma: 9 no IRS e no IMI, 8 no IRC, 7 no ISV, 5 no IUC e incentivos, 2 no IVA e IMT e 1 no IS, com diversas naturezas ou âmbito de aplicação - defesa da floresta, mobilidade, reabilitação urbana, eficiência energética e certificação biológica de explorações.

As áreas mais abrangidas com as iniciativas legislativas são a defesa da floresta e a mobilidade que se refletem em quatro impostos (IRS, IMI, IRC e ISV), que em ambos os casos compreendem 33 ações, o que representa a 69% do total das ações.

Do período em análise, o triénio 2017/2019 foi aquele em que se registou a introdução de mais medidas ou incentivos fiscais (cerca de 33%) em prol da preservação da floresta e de um meio ambiente mais saudável, através de diferentes naturezas.

A figura fiscal mais utilizada para materializar as medidas enunciadas é, na sua grande maioria, através da taxa (taxa especial, taxa liberatória específica, redução de taxa e agravamento de taxa) e de isenções (normalmente total, mas também, parcial), consoante se queira premiar ou penalizar uma conduta mais ou menos amiga sobre o ambiente ou a floresta.

Há um conjunto de medidas com reflexo na economia circular que se manifestam, essencialmente, em: isenção, taxa, benefícios fiscais e incentivos monetários e que são relativos a aquisições de prédios para exploração florestal, gastos com certificação biológica e subsídios pela introdução no consumo de bens móveis que sejam 100% elétricos; reforçando, desta forma, um papel de grande relevo da fiscalidade ambiental no contexto dos objetivos da economia circular.

No que respeita a linhas de investigações futuras, julgamos ser importante replicar e completar com todas as iniciativas fiscais com impacto ambiental, por ano económico, de modo a termos uma visão mais holística de como a fiscalidade pode contribuir para a defesa do ambiente, bem como realizar estudos comparativos com outros países.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Álvarez, X. C., Gago, A. & Labandeira, X. (1998). Green Tax Reform: Facts and Experiences. *Australian Tax Forum*, 14(3), 361-379.
- Alves, M. R. & Palma, C. (2004). Impostos ambientais e o duplo dividendo: experiências europeias. *Working Papers de Economia*, 14. Universidade de Aveiro, Aveiro. Disponível em: <http://econpapers.repec.org/RePEc:ave:wpaper:142004>, consultado em 28 de janeiro de 2018.
- Andersen, M.S. (2007). An introductory note on the environmental economics of the circular economy. *Sustainability Science*. 2(1) 133-140.
- Assembleia da República (2018): Lei 71/2018, de 31 de dezembro, Diário da República, 1ª Série, nº 251, Aprova o Orçamento de Estado para 2019, pp. 6039 – 6260.
- Assembleia da República (2014): Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, Diário da República n.º 252/2014, 2º Suplemento, Série I de 2014-12-31, pp.6546-(339) a 6546-(418), procede a uma reforma da tributação das pessoas singulares e republica o Código do IRC, aprovado pelo Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro.

Assembleia da República (2014): Lei 2/2014, de 16 de janeiro, Diário da República, 1ª Série, nº 11, pp. 253-346, Procede à reforma da tributação das sociedades, e Republica o Código do IRC, aprovado pelo Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de novembro.

Assembleia da República (2013): Lei 83-C/2013, de 31 de dezembro, Diário da República, 1ª Série, nº 253, Aprova o Orçamento de Estado para 2014, pp. 7056-(58) – 7056-(295).

Assembleia da República (2007): Lei 22-A/2007, de 29 de junho, Diário da República, 1ª Série, nº 129, Procede à reforma global da tributação automóvel, aprovando o Código do Imposto sobre Veículos e o Código do Imposto Único de Circulação e abolindo, em simultâneo, o imposto automóvel, o imposto municipal sobre veículos, o imposto de circulação e o imposto de camionagem, pp. 4164(2) - 4164(30).

Baker, T. & Köhler, J. (1998). Equity and Ecotax Reform in the EU: Achieving a 10 per cent Reduction in CO2 Emissions Using Excise Duties. *Fiscal Studies*, 19(4), 375-402.

Baranzini, A., Goldenberg, J. & Speck, S. (2000). A Future for carbon Taxes. *Ecological Economics*, 32(3), 395-412.

Barde, J. P., & Owens, J. (1996). The evolution of eco-taxes. Organisation for Economic Cooperation and Development. *The OECD Observer*, 198, 11.

Bohm, P. (1996). Environmental Taxation and the Double Dividend: Fact of Fallacy? *CSERG*. Working Paper Nº GEC 96-01.

Borrego, A. C. (2012). Green Tax Reform: O Caso Português, in: *XXII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica*, UTAD, Vila Real, Fevereiro de 2012.

Borrego, A. C. (2016a). Diploma da Fiscalidade Verde - Finalmente uma fiscalidade ambiental integrada em Portugal? *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 10(3), 51-68.

Borrego, A.C. (2016b). O impacto da fiscalidade ambiental na gestão fiscal das frotas automóveis de viaturas ligeiras de passageiros nas empresas: a percepção dos Contabilistas Certificados e dos Técnicos de Contabilidade, In *VIIth Portuguese CSEAR Conference on Environment Management and Accounting*, Barcelos, Portugal, 3 e 4 de Novembro de 2016.

Borrego, A. C. (2018). O Papel da Fiscalidade Ambiental na Economia Circular, In *XXVIII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica*, Guarda, Portugal, 7 a 10 de Fevereiro de 2018.

Bosello, F., Carraro, C. & Galeotti, M. (1998). The Double Dividend Issue: Modeling Strategies and Empirical Findings. in: *National Conference on Energy and Environment*, Roma, Itália.

Bosquet, B. (2000). Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence. *Ecological Economics*, 34(1), 19-32.

Bovenberg, A. L. & Mooij, R. A. (1994). Environmental Levies and distortionary taxation. *American Economic Review*, 84, 1085-1089.

Bovenberg, A. L. & Mooij, R. A. (1995). Environmental Taxes, International Capital Mobility, and Inefficient Tax Systems: Tax Burden vs Tax Shifting. *International Tax and Public Finance*, 5, 7-39.

- Carreira, F. A., Peixe, F. & Lima, R. (2007). A Fiscalidade e o Ambiente: O Caso Português. *Ciência e Técnica Fiscal*, 420, 301-342.
- Chiroleu-Assouline, M. (2001). La double dividende. Modèles théoriques. [Mimeo]. Université de Paris, Paris.
- Fredriksson, P. G., & Gaston, N. (1999). The “greening” of trade unions and the demand for eco-taxes. *European Journal of Political Economy*, 15(4), 663-686.
- Gaita, P., Borrego A. C. & Amorim, J. C. (2016). Gestão fiscal do parque automóvel empresarial de viaturas ligeiras de passageiros. *Contabilista*, 195, pp.63-68.
- Geng, Y., Zhu, Q., Dobershein, B. & Fujita, T. (2009). Implementing China’s circular economy concept at the regional level: A review of progress in Dalian, China. *Waste Management*. 29(2) 996-1002.
- Glomm, G., Kawaguchi, D. & Sepulveda, F. (2008). Green taxes and double dividends in a dynamic economy. *Journal of Policy Modelling*, 30, 19–32.
- Goulder, L. H. (1995a). Environmental Taxation and the double dividende: A Reader’s Guide. *International Tax and Public Finance*, 2, 157-183.
- Goulder, L. H. (1995b). Effects of Carbon Taxes in an Economy with Prior Tax Distortions: An Intertemporal General Equilibrium Analysis. *Journal of Environmental Economics and Management*, 29(3), 271-297.
- Goulder, L. H., Parry, I., Williams, R. C., & Burtraw, D. (1999). The Cost - Effectiveness of Alternative Instruments for Environmental Protection in a Second-Best Setting. *Journal of Public Economics*, 72(3), 329-360.
- Heerden, J. V., Gerlagh, R., Blignaut, J., Horridge, M., Hess, S., Mabugu, R. & Mabugu, M. (2006). Searching for triple dividends in South Africa: fighting CO2 pollution and poverty while promoting growth. *The Energy Journal*, 27(2), 113-141.
- Howe, C.W. (1994). Taxes Versus Tradable Discharge Permits: A Review in the Light of the U.S. and European Experience. *Environmental and Resource Economics*, 4, 151–169.
- Kang, Y. (2008). Discussion on China's Tax Policy for Developing the Circular Economy. *Sci-Tech Information Development & Economy*. 2008-09.
- Koskela, E. & Schöb, R. (1999). Alleviating unemployment: The case for green tax reforms. *European Economic Review*, 43, 1723-1746.
- Koskela, E., Schöb, R. & Sinn, H. (2001). Green Tax Reform and Competitiveness. *German Economic Review*, 2(1), 19-30.
- Labandeira, X., Labeaga, J. M. & Rodríguez, M. (2004). Green Tax Reforms in Spain. *European Environment*, 14, 290–299.
- Lee, D. R. & Misiolek W. S. (1986). Substituting Pollution Taxation for General Taxation: Some Implications for efficiency in Pollution Taxation. *Journal of Environmental Economics and Management*, 13, 338-347.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2008): Ministério das Finanças e da Administração Pública, de 26 de junho, Diário da República n.º 122/2008, Série I de 2008-06-26, pp. 3929 – 3962, altera e republica o Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho.

Ministério das Finanças (2003): Decreto-Lei 287/2003, de 12 de dezembro, Diário da República, 1ª-A Série, n.º 262, Aprova o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, pp. 7594/7616.

Ministério das Finanças (2003): Decreto-Lei 287/2003, de 12 de dezembro, Diário da República, 1ª-A Série, n.º 262, Aprova o Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis, pp. 7616/7628.

Ministério das Finanças (1984): Decreto-Lei 394-B/84, de 26 de dezembro, Diário da República, 1ª Série, n.º 297, Aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, pp. 3924-(12) - 3924-(44).

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2010): Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21 de junho, Diário da República, 1ª Série, n.º 118, Aprova o Código dos Impostos Especiais de Consumo, pp. 2170-2198.

Morganho, C. I. P. (2018). O Aumento das Tributações Autónomas sobre viaturas em IRC e o uso de mecanismos de Planeamento Fiscal: A perceção dos Contabilistas Certificados, Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Portalegre e Instituto Politécnico do Porto.

Parry, I., Robertson C. W. & Goulder, L. H. (1999). When Can Carbon Abatement Policies Increase Welfare? The Fundamental Role of Distorted Factor Markets. *Journal of Environmental Economics and Management*, 37(1), 52-84.

Parry, I. & Bento, A. (2000). Tax Deductions, Environmental Policy, and the “Double Dividend” Hypothesis. *Journal of Environmental Economics and Management*, 39 (1), 67-96.

Pereira, A.M. & Pereira, R.M. (2014). Environmental fiscal reform and fiscal consolidation: the quest for the third dividend in Portugal. *Public Finance Review*, 42(2), 222-253.

Ordem dos Contabilistas Certificados (2019): Sistema de Informação do Contabilista Certificado (SICC), acedido em https://www.occ.pt/pt/membros/get_app.php, em 14 de janeiro de 2019.

Sandmo, A. (2003). Environmental Taxation and Revenue for Development. *Discussion paper World Institute for Development Economics Research*, 2003/86, 1-27. Disponível em: <http://www.wider.unu.edu/stc/repec/pdfs/rp2003/dp2003-86.pdf>, consultado em 2 de Dezembro de 2017.

Terkla, D. (1984). The efficiency value of effluent tax revenues. *Journal of Environmental Economics and Management*, 11, 107-123.

Vasques, S. & Martins, G. (2007). A evolução da tributação ambiental em Portugal. *Revista do Fórum de Direito Tributário*, 28, 251- 266.